

文章编号: 1674-5205(2017)01-0079-(011)

# 环境税立法目的: 从形式诉求到实质要义

叶金育<sup>1</sup>, 褚睿刚<sup>2</sup>

(1. 武汉大学法学院 湖北 武汉 430072; 2. 厦门大学法学院 福建 厦门 361005)

〔摘 要〕 环境税法的“政策”特质,使得立法创制目的条款成为必要。从条款内容上看,财政收入植根于环境税之税机理,环境保护发端于环境税之环境诱因,纳税人权利保护则内生于环境与税的互动。环境税立法时,将三者中的任何一个或多个遴选为立法目的都有充足的理由。正因如此,各国环境税立法者书写目的条款时,大都从中选取。然受制于环境税款用途、税源评估和立法的可接受性等因由,各国环境税法中的目的条款设计又有所偏重。基于中国日益严峻的环境现实,尚且充裕的财政现况以及亟待发力的税收法治建设,环境税法制定时宜将环境保护确定为首位立法目的,秉持财政收入为次位立法目的,同时辅之纳税人权利保护为底线立法目的,而非单维度聚焦环境保护。唯有如此,方可制定出契合环境税理,植根中国国情的环境税法。

〔关键词〕 环境税; 立法目的; 环境保护; 财政收入; 纳税人权利保护

**Abstract:** The tax traits in the policy of the environmental tax make it essential to create the objective clause. According to the clause of the legislative purpose, the financial purpose is rooted in the mechanism of tax stems from the environmental tax. The environmental protection originated externally from the factors of the environmental tax, while the right protection of taxpayer is produced internally from the interaction of environment and tax. It is reasonable to select one or more as the legislative purpose of the environmental tax among the three above, so do the legislators of every country. Legislative purpose of the Environmental Tax Law from different countries have their own emphasis because of the restriction of the use of environmental tax, the evaluation of the tax resources and the acceptability of the legislation. Based on the facts of the increasingly severe environmental problems, a wealthy financial condition and the progressive legal construction of tax, the environmental protection should be selected as the primary legislative purpose, the financial purpose as the secondary and the right protection of taxpayer as the tertiary instead of the sole attention of environmental protection. Only in this way, the Environmental Tax Law which is in accordance with the tax principles and the national conditions of China can be created.

**Key Words:** Environmental Tax; Legislative Purpose; Environmental Protection; Financial Revenue; Right Protection of Taxpayer

中图分类号: DF432.9 文献标识码: A

DOI:10.16290/j.cnki.1674-5205.2017.01.008

## 一、引言

政策目标多样且时有冲突,在税收立法中表达立法目的十分困难。因此,税收立法时一般不阐述立法

目的,更多时候只是在税法规范开篇明确基本税制要素<sup>①</sup>。我国既有税收立法莫不如是。比如,《企业所得税法》第1条仅对纳税人做出规定,《房产税暂行条例》第1条只是对征税范围进行说明,而《船舶吨税暂行条例》第1条则直接明确应税船舶。

与之不同的是,2015年6月国务院公布的《环境保护税法(征求意见稿)》(以下简称“征求意见稿”)第1条却开宗明义,确立了“保护和改善环境,促进社会节能减排,推进生态文明建设”的立法目的。2016年8月29日,第十二届全国人大常委会第二十二次会议首次审议的《环境保护税法(草案)》(以下

收稿日期: 2016-02-01

基金项目: 国家社科基金后期资助项目(15FFX047)“环境税整体化研究——以立法目的、原则与制度设计为中心”; 国家法治与法学理论研究项目(16SFB3042)“资源税立法目的与制度设计研究”

作者简介: 叶金育(1979—),男,江西九江人,武汉大学法学院讲师,社会学系博士后研究人员,法学博士;  
褚睿刚(1990—),男,山东枣庄人,厦门大学法学院博士研究生。

<sup>①</sup> Victor Thuronyi ed, Tax Law Design and Drafting( volume 1), International Monetary Fund, 1996, chapter 3.

简称“草案”)第1条进一步明确了“保护和改善环境,减少污染物排放,推进生态文明建设”的立法目的。此种立法例究竟代表了未来税收立法的一种方向,还是只是立法者对民意的一种试判,抑或出于对环境税本身特质的深层思量?从税制原理和立法技术上看,究竟有无必要在环境税法中书写特别的立法目的条款?如果确有必要规定立法目的,又该如何设计环境税法中的立法目的条款?回答此类问题,既要借鉴税收立法技术的普遍规律,也要顾及环境税法的政策法特质;不仅要看到域外环境税立法的发展航向,更要立足于中国的本土语境。

## 二、目的条款: 环境税立法目的的形式诉求

从立法的结构营造技术上看,立法目的多安排在总则位置,<sup>(1)124</sup>通过立法目的条款彰显出来。这类条款多出现在法律文本的第1条,以“为了”或“为”为标识语。<sup>(2)</sup>就其功能而言,立法目的条款既可以协调立法时各方主体的利益,又可以评判立法质量的高低。它不仅是立法活动的重要方向指引和法律规范化、完整性的内在要求,而且是法律解释的重要标准和法律修改、完善的重要参考。<sup>(3)15-18</sup>即便如此,立法目的条款的缺陷依然不容忽视。比如,立法目的条款时常难以准确地反映出立法机关在立法的其余部分所做的一切,更多时候立法目的隐藏在看起来并没有反映法律实质的条款中,而这一条款的目的很难为立法者所阐明。再如,一味追求立法目的条款,极有可能出现限定立法意图等负面效应<sup>①</sup>。诸如此类的缺陷存在,以致有学者认为:起草法律的每一个条款都有其目的,每一节、每一章、每一篇,都有各自的目的,一部法律也有其目的,这些目的通常都由标题概括表述出来了,无需赘置一个专门的目的条款。<sup>(4)664</sup>

与理论分歧相应,一方面,伴随着立法的工具主义立场<sup>(5)</sup>和法律工具主义的加剧,<sup>(6)</sup>立法目的条款已成为立法实践的首选策略。遍观中国现行法律,多有设定立法目的条款的惯例。据学者统计,在全国人民代表大会及其常务委员会、国务院制定的292部法律、行政法规中,共有251部含有立法目的条款,占所统计总数的86%。未设立立法目的条款的41部法律、行政法规多属宪法、民商法等部门法。<sup>(3)19-23</sup>另一方面,受制于立法目的条款的局限性,立法实践中不设目的条款的现象也随处可见。我国税收立法实践便是极好的例子。现行18部单行税收法律、行政法规中,有13部未曾设置立法目的条款,仅有城镇土地使用税、耕地占用税、土地增值税、城市维护建设税及教育费附加设置了立法目的条款。从法律位阶和立

法时序上看,不管是创制于1980年的《中华人民共和国个人所得税法》,还是制颁于2007年的《中华人民共和国企业所得税法》和2011年的《中华人民共和国车船税法》,目前仅有的三部由全国人民代表大会或其常务委员会制定的单行税法均未出现立法目的条款。

由上可知,虽然多数立法有使用目的条款的偏爱,由此来表明立法的重要意义和“名正言顺”,<sup>(7)381</sup>但是立法目的条款并未统摄整个立法实践,成为普适性共识。在法理上,书写立法目的条款有充足的理由,不配置立法目的条款也有自圆其说的道理。尽管如此,透析立法目的条款“立”与“不立”的理论与实践迷雾,还是可以发现立法目的条款设置与否的法理判定和基本规律。即根据法域特性区分应否设置立法目的条款,秩序法可以设置、也可以不设置,但政策法理应创制。因为秩序法是任何一个社会发展到一定阶段必备的规范,对这类法律规定立法目的意义并不大。与之不同,政策法大都有一个鲜明的目的,极致的型态则为措施法,法律根本只是政策的工具,一旦执行偏离政策,或实施的结果证明不具有合目的性,法律就没有继续存在的正当性。政策法可能原本就具有高度政策性,如多数经济法或社会法。也有可能本属秩序法,基于特别政策目的,才做出与常态不同的价值或利益衡量,或对人权作较大限制,如特别民法和特别刑法。不论哪一种情形,在政策法中设置立法目的条款,进行目的宣示都具有区隔和自我正当化的作用。<sup>(8)415</sup>据此法理和规律,在环境税立法时,设置立法目的条款、宣示环境税的立法目的具有十分重要的意义。

环境税是“一个由多个税种构成的体系,不仅包括对形成污染的产品及行为征税,或 directly 对污染物征税,而且包括对污染的成因,即资源的开采和使用征税。”<sup>(9)</sup>它既包括为了环境保护目的而设置的刺激型税种,又包括为了筹集环境保护资金而开征的收入型税种,还包括调节纳税人环境保护行为而征收的调节型税种。<sup>(10)27-33</sup>具体至某一个国家,环境税征税范围如何界定,税目如何取舍,税率作何设计,计税依据怎样规划,税收优惠何以布局等环境税核心构成要件,均植根于该国依据环境状况和内外环境治理压力

① 况且,立法目的条款再怎么重要,也只是一部法律中诸多条款中的一个条文,也要受制于上下文的逻辑规律,顾及条文之间在事务上的一致性。毕竟,每一段法律上的文句,都紧密交织在法体系中,构成一个有意义的整体关系。离开整体,立法目的条款将成无源之水。没有其他条款的支撑,立法目的条款也就徒具形式。参见黄茂荣《法学方法与现代民法》(第5版),法律出版社2007年版,第344页;李林《立法理论与制度》,中国法制出版社2005年版,第381页。

等而制定的环境政策。环境政策之于环境治理,具有针对性强、目标明确等优势,但又时常因因势而变。<sup>[11]</sup>故将政策要求通过立法表达出来,采用环境政策法律化的方式解决环境难题,成为多数国家的选择。因为环境政策法律化既可以解决政策的弊端,又便于环境法律的实施。也因如此,法(特别是财税、产业、竞争等的法律)与政策融合日渐成为现代法治极为重要的趋势。<sup>[12]</sup>环境税法便是环境政策法律化的重要产物和典型表达。作为极具特色的一类税法,环境税法具有典型的政策法特质,有别于立足于规范理财行为、促进社会公平、保障经济发展<sup>[13]</sup>的传统税法。此种政策法特质一方面通过经济诱导性能而呈现,另一方面借助用途特定目的而表达。两者之间紧密相关,但又分属不同层面,最终都与立法目的条款相融相通,成为环境税立法植入目的条款的决定性因素。

第一 经济诱导。尽管环境税有收入型环境税,甚至非收入型环境税也会为政府带来财政收入,但不论哪一类环境税,获取收入都不是主要目的。通过课征环境税,引导投资,预防和控制环境污染,熨平经济运行周期,实现资源优化配置,进而寻得环境保护与经济发展的动态平衡,才是主要目的。从收入与财政需求之间的关系看,环境税无疑具有浓郁的经济诱导功能。此种功能使得税法多将其归为经济诱导税,对应于纯粹或主要只是为了获取财政收入的财政目的税。因为环境税建基于经济诱导性能之上,所以立法时明晰诱导目标是为必要。借助政策法律化途径,将诱导目标转化为立法目的条款公之于众,增加社会公众对环境税的接受度,<sup>[14]</sup><sup>32</sup>进而助力环境税之经济诱导性能的发挥,不失为理想选择。立法实践中,在经济诱导税中植入目的条款也是常见做法。比如,《城镇土地使用税暂行条例》第1条规定“为了合理利用城镇土地,调节土地级差收入,提高土地使用效益,加强土地管理,制定本条例。”<sup>①</sup>再如,《固定资产投资方向调节税暂行条例》第1条规定“为了贯彻国家产业政策,控制投资规模,引导投资方向,调整投资结构,加强重点建设,促进国民经济持续、稳定、协调发展,制定本条例。”透过立法目的条款,可以看出立法者均对所宣示立法目的的单一税给予了特别的“经济诱导”。要么希望税法规则的制定,达到实现土地资源合理利用的目的,要么期待通过颁布税法规则,调节固定资产的投资方向。概言之,不管是基于环境税“经济诱导”的法理,还是立足于城镇土地使用税和固定资产投资方向调节税等的立法经验,在环境税立法中嵌入目的条款意义都十分重大。

第二 用途特定。根据收入的目的是否特定,税收可以分为一般目的税与特定目的税。一般目的税并没有特定的用途,而是为了满足政府一般性的经费开支。而特定目的税进入国库之后,则会用于特定项目的开支。<sup>[15]</sup><sup>25</sup>如果以一般目的税原理设计环境税,不仅与现行税制中的环保规则冲突<sup>②</sup>,而且会弱化环境税本有的功能。倘若以特定目的税思路架构环境税,则既可以保持税制规则的和谐,又可最大程度发挥环境税“在促进经济、社会与自然协调发展中的积极作用”。<sup>[16]</sup>为此,学界多将环境税厘定为特定目的税,立法实践也多围绕用途特定而展开。对于征纳双方而言,用途特定之于环境税固然重要,但更为重要的是如何将这种特定的用途公之于众。办法多种多样,但最有效者莫过于设置立法目的条款,在环境税法最为显赫的位置上书写立法者所希望实现的特定用途。因为这种用途只要通过立法作出规定,无论是政府还是议会都不得改变。这不仅是税收法定的根本要义,而且是法治财税保障权利的底线要求。<sup>[17]</sup>城市维护建设税立法便很好地诠释了这一点。《城市维护建设税暂行条例》第1条看似只规定“加强城市的维护建设”和“扩大和稳定城市维护建设资金的来源”,但实质在于确立了城市维护建设税的特定用途,即只能用于城市维护建设,而不能用于其他目的。借助立法目的条款,明确告知城市维护建设税的用途而非遮遮掩掩,才在最大程度上消解了纳税人的质疑,毕竟,城市维护建设税针对的是已缴纳增值税、营业税、消费税的单位和个人,税负叠加自不待言。但将征税理由公之于众,且税款用途接受监督,纳税人即便有千般不愿,也不得不正视“无税收则无城市,无城市则无财产”<sup>③</sup>的现实。环境税立法莫不如此,在既有税制设有大量环境规则的中国,借助立法目的条款明示环境税用途,既可以获得更多的社会支持,又可以将其置于社会监督之下、确保环境税收入得到合理使用,还可以最大限度地实现环境税法构建的根本目标。<sup>[18]</sup>

① 与之类似的是,《耕地占用税暂行条例》第1条规定“为了合理利用土地资源,加强土地管理,保护耕地,制定本条例。”《土地增值税暂行条例》第1条规定“为了规范土地、房地产市场交易秩序,合理调节土地增值收益,维护国家权益,制定本条例。”

② 我国现行税法体系中既有直接“渗透环境因素”的车船税、消费税,又有“楔入环境特别规则”的企业所得税和增值税等。前者例如,消费税法将成品油、实木地板、木质一次性筷子、电池、涂料等纳入课税范围;后者比如,增值税法针对符合条件的综合资源利用产品及劳务赋予退税和免税待遇。

③ 作者原意为“无税收则无财产”。参见(美)史蒂芬·霍尔姆斯、凯斯R·桑斯坦《权利的成本——为什么自由依赖于税》,毕竟悦译,北京大学出版社2004年版,第39-52页。

整体而言,环境税的经济诱导和用途特定取向,代表了两个方向,丰实了环境税的独特内涵。在经济诱导税面向上,环境税重在引导纳税人的经济行为,使纳税人朝着立法者期待的方向前进,最终实现原初的立法目的。在用途特定税层面上,立法者通过立法、事先设定好收入用途,以实现“专款专用”。基于经济诱导性能,环境税立法并非创设目的条款不可。但也要看到,设置立法目的条款,可以让民众一开始就能了解到环境税法的立法目的。这不仅有助于培育整个社会的环境税收法治意识,而且可以明晰环境税立法活动的方向、确立环境税法实施的重要标准。如果说因为经济诱导性能而导入目的条款更多只是外在价值功能敦促的话,那么基于用途特定性能而设立目的条款则是环境税之正当性的内在需求。既然收入用途是特定的,立法如果不列明这种特定的用途究竟是什么,显然有违纳税人与国家关系的宪法建构。在宪法学的观念体系中,税收的合法性以人民的同意为最终依归,人民既是国家税权的终极来源,也是国家创建税制的出发点和归宿。<sup>(19)</sup>“如果政府在重要时刻不屑把其动机告知国民,那么就是说它宣布它选择对一切事情都诉诸强制力,就等于说它根本不考虑其臣民的意见。”<sup>(20)523</sup>倘若人民的意见都不被考虑,又何谈人民的同意呢?从这个角度上看,立法目的条款之于环境税立法具有“生死存亡”的特殊价值。

### 三、立法目的: 环境税目的条款的内容选择

环境问题折射出经济发展与环境保护的内在矛盾。既要保护环境,又要维系社会发展。为了治理环境而断送发展之路并不现实,为了经济发展而置环境问题于不顾更不理智。这一内生矛盾虽使税法原理的发展和解释力陷入新的困境,但也为税法规则的自省和调适提供了难得的契机和参照。在环境问题的撞击下,税法规则不断被“绿化”已成不可扭转之势。世界如此,中国也不例外。但不管税制如何“绿化”,都不可能背离财政收入的本体功能,也不太可能过度偏离量能课税的原则约束。“绿化”也只能是在财政收入目的主导、量能课税指引的前提下进行。正是因为这一点,现行税制回应环境问题的能力先天不足。与一般单行税不同,环境税是环境与税交错、融合的产物。其既是税,又不只是税,是一种以消灭自己为目的的税,环境改善伴随着收入累退。因而,探寻环境税的立法目的,必须秉持这一特性,整合“环境”与“税”的内在机理。既要深度考虑到环境税的“税”之秉性,也要充分估量环境税之“环境”因素。只有这

样,才可能设计出符合环境税内在特质的特定目的体系。

#### (一) 可供选择的立法目的

环境税虽聚焦环境问题,但它本质上仍是一种税。既为税,便逃脱不了所有税收的共性,充其量只是共性之中凸显环境个性而已。一般而言,传统的税收具有三种基本职能:一是财政职能。税收作为国家取得财政收入的重要工具,将分散在纳税人手中的一部分财富汇集到国家手中。二是经济职能。国家通过征税取得财政收入的同时,必定会改变社会财富原有的分配状况,通过对经济产生影响,实现它的一定政策,达到一定的政治目的,即经济职能是财政职能的派生。三是监督职能。通过税收的征收管理,反应有关经济动态,为国民经济管理提供信息,监督职能也是财政职能的派生。<sup>(21)60-62</sup>寻根求本,财政职能才是税收的原动力,“以最小的效率损失筹集一定量的财政收入,是税收的主要目标”。<sup>(22)</sup>诚如学者所言:“现代国家的税收不是为实现公共利益对特定给付进行的相对给付(非对价性),而是作为根据体现经济能力的一定指标(所得、消费、资产等)普遍且强制性地予以课征的金钱给付存在,该金钱给付支撑着国家活动的命脉。”<sup>(23)7-8</sup>

与此同时,为了实现特定的政策目的,税法又时常不得不颁发一些偏离甚至减损财政收入的措施。代表此种理念的典型是税收优惠,它通过不征收有税负能力的人应缴纳的税收,<sup>(24)109</sup>或以减少国家财政收入的方法,增加一部分人的利益,<sup>(25)287-28</sup>已然“违反量能课税的精神,造成扩大社会贫富差距,且如过于泛滥,将致使国家财政能力恶化”。<sup>(26)322</sup>为此,不管哪个国家,以税收优惠作为达成政策目的的工具,都会十分谨慎,需要接受公共利益、比例原则、平等原则等检阅,否则即可能遭受质疑。由此也意味着,“税收的政策目的可以成为税收的主要目的,但不能由此完全否定财政收入作为税收的附带目的,否则,税收就可能名存实亡”。<sup>(15)6</sup>由此意旨,任何一种税始终都无法摆脱税之本性,或以财政收入为主要目的,或将财政收入列为附随目的。尤其步入现代社会,税收不仅要满足财政需求(主要目的),同时也要协助其他国家任务的达成,如调整景气变动、促进资本形成、国民所得重分配、充分就业或环境保护等等。即便是协助财政收入之外的国家任务完成,也需以财政收入为基础。<sup>(27)142-3</sup>

作为税的一种,环境税当然可以选择财政收入作为主要目的,遵循税之共性原理。只是原本就肇因于环境问题,不管怎么抉择立法目的,恐怕也无法与环

环境保护绝缘。终归说来,环境税是“为了达到特定的环境目标而引入的税收,或者虽最初的引入并非基于环境原因,但对环境目标有着一定的影响,可以为了环境原因而增加、修改或减少的税收”<sup>①</sup>。也为此,在财政收入目的之外,环境税法又必定会回应环境保护这一目的。因为“环境”之于环境税,可谓是深嵌骨髓,事关税之正当与否。由此,学者们探测环境税的立法目的也主要聚焦于财政收入与环境保护。比如,有学者认为,环境税“征收的目的往往不是基于财政目的,而是基于环境目的,或以环境保护为目的,或以筹集环境保护资金为目的”。<sup>(10)249</sup>另有学者则认为,环境税应兼顾财政收入目标和宏观调控职能,不仅可以发挥经济杠杆作用,也可以提供一定的财政收入。<sup>(28)62-64</sup>也有学者认为“环境税的开征既是为了筹集用于环境保护的财政资金,又是为了满足国家对环境的使用者开发、利用环境行为进行有效的调节的需要。”<sup>(29)</sup>与之相似,有学者进一步指出“征收环境税一方面是通过引导、鼓励、调控企业与个人放弃或收敛破坏环境的生产活动或消费行为,实现环境保护的目标,另一方面是筹集保护环境与资源的公共财政专项收入,对可持续发展提供资金支持。”<sup>(30)</sup>

透过学者们的不同观点,至少可以印证如下事实:环境税的立法目的并非“一枝独秀”,至少有财政收入和环境保护可供立法者选择。需要进一步思考的是,在财政收入与环境保护之外,立法者在考量环境税的立法目的时,还有哪些目的可以选择。问题的深究,既要遵循环境税的内在机理,也要权衡时代背景。纵观当下环境现实,不应简单立足于控制某一特定污染源,而应着力建构环境友好型社会,将已然分离的经济决策与环境决策结合起来。环境税正是一个将经济决策和环境决策结合起来的,通往环境保护之路的经济诱导策略。<sup>(31)1</sup>这一策略通过征税权的行使得以实现,而征税权的运行有赖于法律的明示,也受制于法律的监督。在此意义上说,“环境税实质上是经济手段和法律手段的有机融合”。<sup>(32)23</sup>借助征税权的合法行使,环境税方可跃出纸面,成为行动中的税法,进而助力环境治理。

然而,征税权的行使,环境税的课征又不可避免地影响着纳税人权利的落实。各国之所以不约而同地重视税收法定原则建设,根本原因在于它实质上是以法律实现对国家征税权的限制,从而保护纳税人财产和权利不受侵害。<sup>(33)</sup>为此,任何一种税天然地肩负了纳税人的权利诉求。在这其中,纳税人权利表现为一种与国家征税权力相对等的资格和主张。<sup>(34)103</sup>“从现代税法体现的人权意识出发,税法不单纯是税务机

关行使征税权的依据即‘征税之法’,更为重要的是,税法是保障纳税者基本权利的、旨在对抗征税权滥用的‘权利之法’。”<sup>(24)序18</sup>较之其他单行税法中的纳税人权利保护而言,环境税场景下的纳税人权利被重度侵害的可能性更大,因为课予纳税人的环境税负越高,环境保护效果越明显。由此,不管环境税受制于环境因素的影响有多大,也不论其肩负的环境使命有多重,对纳税人权利的关注是立法者在财政收入目的和环境保护目的之外,需要特别斟酌的目的情由。尤其是在“纳税人权利已经受到关注,且正受到越来越多关注”<sup>(35)3</sup>的当今时代,任何立法目的的取舍都不可能脱离这一时代脉络。

## (二) 目的选择的考量基准

财政收入植根于环境税之税机理,环境保护发端于环境税之环境诱因,纳税人权利保护则内生于环境与税的互动。在进行环境税立法时,将三者中的任何一个或多个定位为立法目的都有充足的理由。不同的国家,有不同的国情,面临不同的环境问题,也会有不一样的财政情势和发展不一的税收法治境况。这些都深度影响着立法者对环境税立法目的的选择。不同的选择,“小而言之是一个人的贫富生死,大而言之是兴邦丧邦”。<sup>(36)15</sup>正因如此,在引入环境税时,各国都谨慎选择立法目的。至于一国最终采取何种立法目的,除开受制于一国法治水平、环境现实以外,还会“受到社会、经济、心理、历史、文化以及各种价值判断等各种因素的影响和制约”。<sup>(37)10</sup>在众多制约立法目的抉择的因素当中,税款用途、税源评估和立法的可接受性是环境税先进国家引入环境税、启动环境税立法时重点思考的因素,值得总结、提炼和重视。

### 1. 税款用途

虽时常言及“税收取之于民,用之于民”,但民之所向往往往难以为公众所知晓,也就造成纳税人与国家之间的隔阂。之于国家而言,环境税收入用途越明朗越不利于支配。但对于纳税人来说,收入用途越清晰则越有利于对环境税的判断,进而奠定环境税的社会认同基础。故此,税收用途成为立法目的选择的首要考量因素。一般而言,环境治理和经济诱导是环境税收的主要去向,虽然两者最终的落脚点都在于解决环境问题,但是它们的作用机理却大有不同。具体来说,环境治理赖以维继的运行机理是“末端治理”,强调污染物达标排放或废物无害化处理,偏重污染结果产生后的“善后性处理”,治理成本相对较高。经济

① Christina K. harper, Climate Change and Tax Policy, Boston College International and Comparative Law Review, Spring 2007.



诱导则主要通过国家政策引导,调节纳税人的行为,只要“国家愿意,它可以通过‘特别鼓励’或‘特别限制’某一领域的投资”,<sup>(38)206</sup>最终达到环境改善的目的。

不同的运行机理,直接影响着立法者对立法目的的选择。如果将环境税收入用于环境治理,政府的财政冲动相对难以遏制,进行环境税立法时多半倾向于选择财政收入主导。因为环境治理投入巨大,要想实现环境治理的既定目的,就必须保证充裕的环境治理资金,而环境税的财政收入功能一直被信赖。西班牙 COD 污染税就是典型。该税在西班牙属于地方税,各自治区政府可以自行决定税基和税率,且收入归属自治区政府,专款用于水资源的治理。基于对水资源治理资金的强烈依赖,结果在 COD 污染税制设计上,税基较窄的地区通常都会设置较高的税率,以保税收的充盈<sup>①</sup>。与之不同的是,如果环境税注重经济诱导,政府对环境税的财政筹集冲动则会明显弱化。比如,丹麦硫税以生态和经济效率为出发点,注重调节作用的发挥,结果在税制设计上不仅引入税收优惠措施,而且还通过补贴和减少雇主缴纳的社会保险金等方式将硫税收入返还给纳税人<sup>②</sup>,不经意间实现了纳税人利益的最大化。

## 2. 环境税源评估

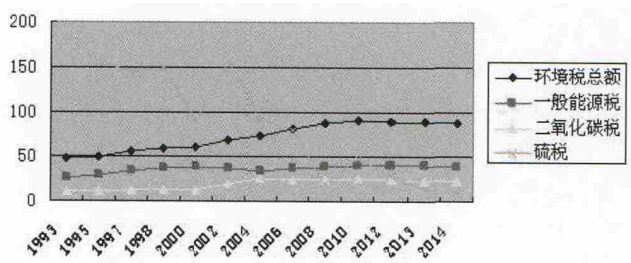
一般认为,税源是指根据税法规定可能产生税收的一切社会资源。从税收征管层面而言,税源是指直接产生某一具体税种并据以计算该税种税收数额的经济量或者行为活动量。<sup>(39)74</sup>依据一定的技术,对这些社会资源或经济、行为活动量进行总体估算,大体可归为税源评估范畴。虽税源评估多围绕现行税制而展开,但通过税收构成要件的模拟评估,尚未开征税种的税收能力大体也可知晓,实践中备受重视的税之空转便是例证。在环境税开征之前,立法者都会认真评估它的税源分布、税源能力等,这种评估对环境税立法目的的选择有着举足轻重的作用。税源大小不一,税收能力强弱不同,立法者赋予的功能有所差异,立法目的自然也会不同。瑞典能源税的立法演进便很好地阐释了这一点。

瑞典能源税包括一般能源税和由二氧化碳税、硫税、氮税组成的特殊能源税。20 世纪 70 年代,为筹集财政收入,应对石油能源危机,政府充分评估可能的税源。对税收能力充足的能源几乎全部征收一般能源税,主要包括石油、煤炭和天然气。同样,1991 年瑞典引入二氧化碳税,征税范围几乎覆盖所有税收能力较强的能源<sup>③</sup>。宽广的征税范围,充足的税源,无不昭示着政府对财政收入的青睐,也意味着财政收

入目的取代环境保护目的的财政型环境税登上了瑞典环境税制舞台。与之相反,硫税、氮税以与含硫、氮相关的化石燃料为课税对象,税源较小,无力拓展。故政府开征时便将其定位为刺激型环境税,意图通过税收调控功能的运用实现环境保护目的。在这类环境税目中,财政收入目的又让位于环境保护目的。为此,政府在开征硫税、氮税的同时,不仅明示监控含硫、氮燃料的使用情况、防止土地、淡水的酸化等概括的环境保护目的,而且还设置了量化的环境目标。

根据 OECD 公布的《环境税政策制定指南》所述,大部分环境税税目已不能为政府提供可观的财政收入,环境税收入多由极少数税目所贡献,比如,碳税、能源税和机动车类税(成品油、车辆等)。这类税收立法,不管是在征税范围,还是在税率选择等税收构成要件设计上,各国都有较强的财政收入导向。而对于占比多数的环境税目,例如,硫税、氮税,因其税源拓展有限,税收能力欠缺,各国税收立法都较少考虑财政收入,更加注重环境税调节作用的发挥,引导环保产品的生产和消费<sup>④</sup>,进而践行环境保护目的。可见,历经环境税立法的长久实践,税源评估仍对环境税的立法目的定位有着举足轻重的作用。瑞典环境税二十余年的收入变化从另一个层面印证了税源评估与立法目的选择之间的互动关系(如表 1 所示)。

表 1: 立法目的导引下的瑞典环境税收入变化



备注: (1) 硫税收入数值较低,为方便读者明晰硫税税收的总体走向,表中硫税的计量单位为“亿克朗”,而非其它数值的“千亿克朗”。(2) 数据来源: Statistics Sweden<sup>⑤</sup>。

① 如西班牙的 Aragon 和 Cantabria 两地区,由于产业结构不同,前者的税基要窄于后者。为弥补税基上的缺失, Aragon 地区便设置更高的税率(0.5 欧元/千克, Cantabria 的税率仅为 0.28 欧元/千克),以解决水资源治理的资金需求。

② 参见环境税研究工作组《环境税研究第二阶段研究成果汇编(国际经验卷)》(2010 年 8 月)第 34-39 页。

③ 正因政府的财政动机过于明显,1997 年瑞典国家环保总局认为州政府确定的二氧化碳税基过于宽泛,要求对税基进行适当缩减。

④ 内容详见 OECD, Environmental Taxation: a Guide for Policy Makers <http://www.oecd.org/env/tools-evaluation/4>, 访问日期: 2016-3-22。

⑤ Statistics Sweden (2014), Environmental taxes in Sweden 1993-2014, <http://www.scb.se/templates/tableOrChart%2039451.asp>, 访问日期: 2016-3-22。

### 3. 立法的可接受性

法的可接受性是作为国家有权机关所制定的用于调整人们行为的具有普遍意义的法律规范是否能得到一定的国民和社会大众的普遍认可、接受的重大问题。<sup>(40)</sup>国家制定的法律必须得到人们的接受,才能获得完全持久的效力。税收作为将私有财产公有化的强制手段,若欠缺社会可接受性的考虑,很可能引发民众的拒绝和排斥。“倘若一个社会的守法动机,仅仅出自于对法之规范性的恐惧,那么遵守法律便永远只能是一种权宜之计,一旦可以找到规避法律威慑或制裁的途径,或者存在着超越制裁之恐惧的利益,僭越法律便是再自然而不过的事情。”<sup>(41)</sup>特别是在公众对大政府与高税收认可度逐渐下降<sup>(42)238</sup>的当今时代,不论环境税开征初衷为何、最终流向何处,设计立法目的条款都不能不顾及民众感受,必须慎重考虑立法的可接受性。

以朴素的公民情感来看,公众更乐于接受将税款用于改善自身的生活环境,而对政府的财政问题不仅漠不关心,甚至还会对“国家财政”之类的字眼反感。比如2004年日本环境厅起草的首个能源税草案便受到日本民间团体的强烈反对而被否决,原因是此项税收的目的不明确,有增加政府税收,丰实国家财政之嫌疑。<sup>(43)</sup>正因为日本国民对税收的抵触情绪,政府不得不时刻考虑税法的可接受性,对每项税收政策、每部单行税法的出台都倍加小心。结果是,立法者在表述环境税立法目的时,只好深度介绍环境保护,而对财政收入只字未提<sup>①</sup>。可以预见,日本即便日后为了环境改善、拓展环境治理的财政资金来源,而开征以环境保护为目的的森林环境税和水资源环境税等新型环境税,也必须以取得纳税人许可为前提<sup>②</sup>。

### 四、中国路径:环境税立法目的的实质要义

为应对日益严峻的环境现实,《国民经济和社会发展规划第十二个五年规划纲要(2011-2015)》确立了“积极推进环境税费改革,选择防治任务繁重、技术标准成熟的税目开征环境保护税,逐步扩大征收范围”的环境税开征目标。2013年《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》再次论及“推动环境保护费改税”。为落实这些决定,“征求意见稿”顺势出台,开启了环境税立法的中国进程。“征求意见稿”第1条虽草就立法目的,但同《环境法》立法目的相比,并未体现环境税的独特性。“草案”第1条虽将“征求意见稿”第1条中的“促进社会节能减排”改为“减少污染物排放”,但局限于环境保护的单一立场并无实质性改变。其实,与《环境法》大有不同,环

境税法起草时,可供立法者选择的立法目的既有财政收入,又有环境保护,还有纳税人权利保护。财政收入与环境保护折射出经济发展与生态环境的内在冲突,关乎着国家财产与私人财产的动态分配。如何设计出一套方方面面都能接受的环境税制,实属关键但确属不易。最大的争点当属环境税立法目的的选择与配置。怎样筛选未来环境税法的立法目的,既要遵循环境税法的普适法理,又要立足中国的环境现实;不仅要顾及中国的财政能力建设,而且要迎合中国的税收法治进程。基于此种立场,本文提出“首←辅+底线”的立体化目的体系。

#### (一) 首位立法目的:环境保护

通览环境税的发展历程,大致可以分为三个阶段:第一阶段20世纪六七十年代到80年代初,各国单独、零散开征污染税,目的在于治理环境污染,补偿环境监控和保护成本。第二阶段20世纪80年代到90年代早期,注重“末端治理”,针对投入物和排放物两端征收环境税。这一阶段,各国开征的环境税日渐增多,主要有排污税、产品税、能源税、碳税等。各国环境税一方面用来筹集财政收入用于治理环境,另一方面借以引导生产和消费。第三阶段20世纪90年代中期至今,全面“绿化”税制。这一阶段,环境税已经成为许多发达国家主要的政策手段,多数国家一方面取消原有税制中与环境保护不符、不利于可持续发展的规定,另一方面采取有利于环境保护的税收措施。<sup>(44)38-39</sup>在前两个阶段,环境税一方面立足于经济复苏,另一方面由于治理环境的思维尚处于“末端治理”层面,环境税收入更多被用于环境的治理投入。这些都使得环境税的财政收入目的成为重要的立法选择。发展至第三阶段以后,环境税的财政收入功能逐渐弱化,进而转向更受重视的“双重红利”,即改善环境和提供社会福利。多数国家的环境税实践证明,环境税立法不仅有效地改善了环境质量,而且还增加

① 日本诸多单行法之上通常有一部上位法,单行法一般不提立法目的,而是由上位法规定,指导下位法的制定和实施,如日本《环境基本法》中明确规定了详细的立法目的,约束其它下位环境法律。各环境税法的立法目的也由上位法《地球温暖化基本法案》中规定。《地球温暖化基本法案》第1条规定“鉴于全球变暖会对地球整体造成严重的影响,在不给大气环境造成严重的人为干涉的前提下,保持温室气体含量的稳定、防止气候变暖,是人类共同的课题。所有人都应积极应对这一问题。在达成《京都议定书》目标的同时,采取措施抑制产生温室气体的经济活动和其它活动,保证抑制全球变暖对策的推进,以此确保现在和将来国民的健康文化生活,为人类的福祉作出积极贡献。以上为本法的目的。”此法案不仅要求开征环境税,还对《农林协同组合法》、《金融商品取引法》等其它法律中的部分条款作出一定的修改,来达到环境保护的目的。

② 小此木潔《消費税をどうするか——再分配と負担の視点から》岩波新書株式会社2009年発行,第180页。

了政府的财政收入。<sup>〔45〕</sup>

在中国引入环境税,与世界环境税的沿革历程有诸多相似之处,但又难与任何一个阶段相契合。近年,中国大部分地区陷入雾霾的“穹顶之下”,空气重度污染,环境安全警钟长鸣。从环境改善的紧迫性上看,我国环境税的引入时机与环境税发展的第一阶段较为吻合。但与之不同的是,环境税初创时,各国财政状况总体欠佳。以 OECD 国家为例,环境税启动伊始,多数国家处在工业经济低迷期,财政收入疲软、财政赤字严重,加之环境问题亟待解决,政府不得不考虑为财政“开源”。因而,此时的环境税有偏向财政收入目的的内在需求,环境税的财政收入功能多受各国的普遍关注。反观时下中国,财政收入呈现逐年递增趋势,2015 年公共财政收入已经突破 15 万亿。虽然增速逐渐放缓,但财政收支总体上表现出平衡态势,并未出现严重的财政赤字问题(如表 2 所示),无需依赖环境税收填补财政亏空。

表 2: 中国财政收支(2008 - 2015 年)

| 年份           | 2009     | 2010     | 2011      | 2012      | 2013      | 2014       | 2015   |
|--------------|----------|----------|-----------|-----------|-----------|------------|--------|
| 财政收入<br>(亿元) | 68518.30 | 83101.51 | 103874.43 | 117253.52 | 129209.64 | 1470370.03 | 152217 |
| 收入增速<br>(%)  | 11.7     | 21.3     | 25.0      | 12.9      | 10.2      | 8.6        | 5.8    |
| 财政支出<br>(亿元) | 76299.93 | 89874.16 | 109247.79 | 125952.97 | 140212.10 | 151785.56  | 175768 |

数据来源: 中国统计年鉴(2015)及财政部公布数据。

基于上述因素,我国初创环境税时宜将环境保护列为首位立法目的。在环境保护主导下,立法者在进行环境税制设计时,需要特别关注以下难题:其一,重视环境税经济诱导性能的发挥。这意味着立法者需要吸纳和考虑各类刺激性环境税,比如,污染排放税,污染产品税、资源税等。然而,不管是晚近的中央决议,还是“征求意见稿”,乃至“草案”,基本思路都是污染排放费改税,体现的精神是由费向税的平移。倘若只是照此思路推行环境税立法,即便“费改税”成功,环境税仍可能名不副实。如果仅局限于释放污染排放税的经济诱导功能,环境保护的功效必将大打折扣。其二,厘定环境税的收入用途,明确环境税收入只能用于治理环境。当然,收入用途特定也应与时俱进。比如,在环境税引入初期,环境问题极为严重,环境税收入投入应偏向于应急的污染治理。伴随环境税的推行,环境得到改善,环境税收入则可逐渐朝向税收返还的引导性投入倾斜。如果能践行环境税这

两个维度上的特定目的,环境治理便可期待。

## (二) 次位立法目的: 财政收入

值得重视的是,如果将环境税立法目的定格为环境保护,则不得不面对税制内生的收入累退。在环境税开设之初,受制于严重的污染行为、污染产品等,环境税的税源相对充实,环境税收入相较可观,此时,环境税即便是定义为“环境保护”税,也会带来明显的财政收入效果。随着环境税收入的增加,用于环境治理的投入必定也会增长,环境定可逐步得以改善。然而,伴随环境的逐步改善,原有征税范围内的行为与产品等极有可能因为环境的改善而遁入“非税”范畴,不再满足税收构成要件,无需课税。此时,环境税收入必定有所下降。诚然,犹如环境并非一天所能改善,收入也绝非刹那之间累退。环境税收入累退有它内在的机理,一般周期较长,无须过分担忧。比如,在 1980 年至 2001 年的二十年间,欧盟环境税收入从 550 亿欧元增加到 2380 亿欧元,随后的十余年时间里,增长至 3301 亿欧元(2013 年),占欧盟总税收比重从 2003 年的 6.9% 降至 2013 年的 6.3%,仅下降了 0.6%<sup>①</sup>。况且,就算是环境税收入锐减,只要环境得以改善,税之立法目的也已大体实现,何以忧虑收入累退呢? 关键性问题的关键在于,不管是在环境税开立之初,还是在环境税运行之后,环境税收入在环境治理资金中究竟扮演何种角色?

从环境治理手段上看,环境税只是环境经济手段的一种。按照 OECD 的调查,目前各国普遍采用的环境经济手段主要有明晰产权、建立市场、税收手段、收费制度、财政和金融手段、责任制度、债券制度、押金—退款制度等,这些手段都是从影响成本效益入手,引导当事人进行理性选择,<sup>〔46〕</sup>最终都或多或少能催生一些环境保护资金。在这其中环境税无疑是最受关注的经济手段,其担负的环境治理与保护的责任显然较之其他手段更为重大。围绕环境保护设计环境税制,在引导生产和消费、减少环境污染的同时,固然会相应减少环境税收的筹措,但仍不应轻视环境税所蕴含的财政收入功能。毕竟,相对其他经济手段,环境税可以拓展税源的范围较广。比如,近二十年来,“OECD 国家应用了 375 种不同的能源环境相关税种,其中,150 种是能源税,125 种是与运输有关的税种,其他一些税种是针对大气和水污染排放物以及一些产品如包装、电池、杀虫剂、化肥、润滑剂及

① 参见驻欧盟使团经商参处《2013 年欧盟环境税收占总税收比重降至 6.3%》, <http://www.mofcom.gov.cn/article/tongjiziliao/fu-wzn/feihuiyuan/201511/20151101196425.shtml>, 访问日期: 2016 - 3 - 22。



家电产品等征收的”。<sup>〔44〕2</sup>

由此可见,环境保护与财政收入在环境税立法目的体系中的确不是楚河汉界,也难以做到泾渭分明。即便是将环境保护列为首位立法目的,财政收入也始终占据一席之地。当下中国,一方面财政整体尚且充裕,另一方面民众对新税天然反感。此种情境下开征环境税,更为理性的选择是,将财政收入列为环境税立法的次位目的,弱化环境税法的财政收入功能。值得思考的是,一旦以环境税收入为主体的环境治理资金无力解决环境问题,治理资金何以拓展。解决资金缺口的办法无外乎三种,一是仰赖财政资金的补足,二是依靠其他环境经济手段的强化,三是扩围环境税的征税范围,特别是增设收入型环境税。第一种办法与一国财政能力建设密切相关,国库充裕尚且可行。比如,“十二五”期间,我国经济总体平稳,中央和地方用于环境保护的财政支出在“十一五”期间<sup>①</sup>的基础上持续增长,2015年达到历史最高的4814亿元,增长了26.2%<sup>②</sup>。只是一旦国库亏空、赤字严重,则调拨财政资金应对环境治理的能力肯定会减弱。

与第一种办法的资金调拨不同,后两种办法更侧重于扩大专项资金数量。在所有环境经济手段中,环境税费是使用最普遍、最为有效的一种环境经济政策,例如,OECD环境经济政策的资料库中所有国家都实施了环境税。<sup>〔47〕55</sup>以此观之,扩大环境保护专项资金最好的办法莫过于“借鉴西方国家环境税制改革的经验,在开征回收成本型环境税和提供刺激型环境税的同时,开征增加收入型环境税。其中包括环境收入税。”<sup>〔48〕</sup>只是这样一来,环境税的财政收入目的又会凸显其中,形式上甚至可能会超越环境保护目的,跃居目的首位。但不管财政收入目的如何显赫,筹措而致的环境税收入最终都会汇入环境保护的长流之中,专款用于环境治理与保护。从这个角度上说,无论环境税的收入功能多么强大,也不管环境税的财政目的多么显耀,它都只是环境治理的有效手段而已,环境保护才是环境税法实质上的首位目的,亦是终极目的。

### (三) 环境保护与财政之限度: 纳税人权利保护

在多数单行税法中,量能课税为基准原则,“按照纳税人的负担能力平等征收”,<sup>〔49〕662-3</sup>“能力强者多负担,能力弱者少负担,无能力者不负担”<sup>〔50〕</sup>向来都是一个社会税收体系公正的基础之一。对于纳税人而言,量能课税具有双重意义,一为容许国家按人民负担税收能力依法课征税收,一为禁止国家超出人民负担税收能力课征税收。<sup>〔51〕190-1</sup>然而,在环境税法中,量能课税原则不得不做出妥协,转而容纳部分

“污染者付费”。因为决定环境税收标准的关键因素是治污成本,而非纳税人的税负能力。由此意味着,不管是财政收入主导的环境税制,还是环境保护主治的环境税制,都更为直接地危及着纳税人的切身利益,这是其它单行税不曾遇到的税制难题。立法设计时,必须充分考虑这一点。特别是我国众多企业的发展是建立在人口、环境污染等红利之上,人口红利已逐渐消失,如果再增设严格的环境保护门槛,企业发展势必受阻。环境必须保护,但企业的发展势头也需要维系,否则,何谈社会发展。

“千百年来,发展问题始终是人类执着追求的一个最基本、最崇高、最普遍的目标。”<sup>〔52〕37</sup>环境税立法在追求环境保护与财政收入的同时,必须正视社会的发展,重视纳税人权利的保护。只有这样,纳税人才能安心组织生产、积极参与分配、交换和消费,国家才能获得由此而致的财政收入,社会才可能得以持续发展。所以,人类陷入了一种残酷的进退两难的处境。对于公民个人而言,用交税来换取政府保护和公共服务,获得生存需要的社会秩序和安宁环境,有预期地安排个人和团体生活是基本需求。但过分的税收负担不仅会影响资产的积累,生活的合理安排,甚至还可能影响基本生存。因此,比较低的、合理的税收是百姓的基本诉求。<sup>〔53〕序1-2</sup>满足这种诉求,环境税法设计立法目的时必须正视纳税人权利保护。特别是考虑到《宪法》对纳税人权利保护毫无进展,《立法法》对税收授权立法虽然有所限制,但基本肯定了国务院的充分立法权;财政部,特别是国税总局的立法权也顺势得以繁衍的权利境况,<sup>〔54〕</sup>将纳税人权利保护写入环境税立法目的条款当中,具有更为现实的意义。

综上所述,在环境保护与财政收入成为环境税立法目的的中心话题之时,立法者更需跳出环境保护与财政收入的围城,观测税之根基的纳税人境遇。与之相关的问题是,如何设定好环境税中的纳税人权利保护限度。这种探究,需要整合现行税制中的环境保护规定。只有透过这些规定,评估当下纳税人在环境保护层面承担的实然税负,才能客观地定位好纳税人权利限度。从税不重征层面考究,不应为了同样的环境保护目的,在不同税种领域针对同一个税收客体课征

① “十一五”期间,中央财政环境保护支出(含中央财政环境保护投资与部门预算两部分),合计1666.53亿元,占中央财政支出(含补助地方支出)的比例为0.92%。参见逯元堂《中央财政环境保护预算支出政策优化研究》,财政部财政科学研究所2008年博士论文,第55页。

② 参阅财政部财政收支数据。

两次以上的税负,也不能毫无正当理由地额外增加纳税人的税收负担。比如,现行消费税法基于环境保护目的已经开征了小汽车、电池、涂料等消费税,环境税立法时就应谨慎对待这类税目。要么环境税法不设这类税目,要么与消费税法协调,将消费税中的此类税目移至环境税中。只有通过一进(环境税)一退(消费税,“税不重征”的朴素税理才会得到贯彻。在结构性减税的当下,即使是这些税目从消费税退出,进入环境税课税范畴,仍应确保李克强总理2016年政府工作报告中提及的“所有行业税负只减不增”的承诺能够兑现,谨防部分税目转入环境税后,立法者借税率和计税依据等构成要件的调整而整体性增税,背离“结构性减税”的运行规律和内在逻辑。<sup>(55)</sup>如果真能做到这一点,环境税法的社会认同度和遵从度便无须忧虑。如此一来,环境保护、财政收入与纳税人权利便可在环境税法中兼容并蓄,相得益彰了。

## 五、结语

作为典型的政策法,不论是基于“经济诱导”,还是鉴于“用途特定”,环境税立法时创设目的条款都十分必要。作为肇因于环境问题的税种,环境税面临环境保护与经济发展的内在矛盾。为解决这一矛盾,立法者在起草环境税法的目的条款时,不仅陷入环境

保护与财政收入的两难选择,而且面临纳税人权利保护的时代诉求。综合域外环境税法的演进规律,中国的环境现实、财政能力实况和税收法治进程,中国环境税法当应秉持环境保护为首位立法目的,厘定财政收入为次位立法目的,同时辅之纳税人权利保护为环境保护与财政收入的底线立法目的,而非“征求意见稿”和“草案”第1条那般单维度聚焦环境保护。值得重视的是,环境税制原则选取,具体制度建构均须以此目的体系为指引,否则,立法目的设计的再科学也只是纸上谈兵,环境税法也徒具法治表象。只有综合发挥环境保护、财政收入和纳税人权利保护的导向作用,严格遵守环境税立法目的、税制原则与具体制度之间的法治逻辑<sup>①</sup>,才有可能制定出一部形式合理、实质妥当的理想环境税法。

① 从立法技术上看,立法目的位居宏观层面,税法原则处于中观位阶,它们都指引着具体制度的建构。立法目的不同,税制原则也会有差异,具体制度更是霄壤之别。例如,如果将环境税的立法目的定位为财政收入,首选原则更适合为量能课税,由此而致则不难得出环境税的征税范围越广越好,税率越高越好等结论。而一旦将环境保护确立为环境税立法目的,就必须考虑与污染负担原则的衔接。为此,不仅征税范围要考虑限缩,而且税率设计时也要考虑环境税调控和引导作用的发挥。

## 参 考 文 献

- (1) 刘剑文. 中国税收立法基本问题 (M). 北京: 中国税务出版社, 2006.
- (2) 刘风景. 立法目的条款之法理基础及表述技术 (J). 法商研究, 2013 (3): 48-57.
- (3) 韩佑. 法律文本中立法目的条款设置论析 (D). 济南: 山东大学, 2014.
- (4) 吴大英, 任允正, 李林. 比较立法制度 (M). 北京: 群众出版社, 1992.
- (5) 刘治斌. 立法目的、法院职能与法律适用的方法问题 (J). 法律科学, 2010 (2): 21-28.
- (6) 邢会强. 政策增长与法律空洞化——以经济法为例的观察 (J). 法制与社会发展, 2012 (3): 117-132.
- (7) 李林. 立法理论与制度 (M). 北京: 中国法制出版社, 2005.
- (8) 苏永钦. 走入新世纪的宪政主义 (M). 台北: 元照出版有限公司, 2002.
- (9) 俞敏. 环境税改革: 经济学机理、欧盟的实践及启示 (J). 北方法学, 2016 (1): 73-83.
- (10) 李慧玲. 环境税费法律制度研究 (M). 北京: 中国法制出版社, 2007.
- (11) 熊伟. 环境财政、法制创新与生态文明建设 (J). 法学论坛, 2014 (4): 62-69.
- (12) 史际春, 赵忠龙. 竞争政策: 经验与文本的交织进化 (J). 法学研究, 2010 (5): 104-112.
- (13) 刘剑文. 财税法功能的定位及其当代变迁 (J). 中国法学, 2015 (4): 162-179.
- (14) [美] 约翰·克莱顿·托马斯. 公共决策中的公民参与 (M). 孙柏瑛, 等译. 北京: 中国人民大学出版社, 2010.
- (15) 刘剑文, 熊伟. 税法基础理论 (M). 北京: 北京大学出版社, 2004.
- (16) 陈诗一. 边际减排成本与中国环境税改革 (J). 中国社会科学, 2011 (3): 85-100.
- (17) 熊伟. 法治财税: 从理想图景到现实诉求 (J). 清华法学, 2014 (5): 22-37.
- (18) 李传轩. 环境税收入使用法律制度研究 (J). 当代法学, 2011 (1): 139-144.
- (19) 苗连营. 纳税人和国家关系的宪法建构 (J). 法学, 2015 (10): 86-92.
- (20) [英] 吉米·边沁. 立法理论 (M). 李贵方, 等译. 北京: 中国人民公安大学出版社, 2004.

- (21) 陈少英. 生态税法论 (M). 北京: 北京大学出版社 2008.
- (22) 岳希明, 张斌, 徐静. 中国税制的收入分配效应测度 (J). 中国社会科学 2014 (6): 96 - 117.
- (23) [日] 中里实, 等. 日本税法概论 (M). 张翠萍, 等译. 北京: 法律出版社 2014.
- (24) [日] 北野弘久. 税法原理 (M). 陈刚, 杨建广, 等译. 北京: 中国检察出版社 2001.
- (25) 黄茂荣. 税法总论 (第 1 册) (M). 台北: 植根法学丛书编辑室 2002.
- (26) 陈清秀. 税法总论 (M). 台北: 元照出版公司 2014.
- (27) 葛克昌. 国家学与国家法——社会国、租税国与法治理念 (M). 台北: 月旦出版社股份有限公司 1996.
- (28) 邓保生. 环境税开征立法问题研究 (M). 北京: 中国税务出版社 2014.
- (29) 王惠. 环境税立法刍议 (J). 法学家 2002 (3): 64 - 69.
- (30) 丛中笑. 环境税论略 (J). 当代法学 2006 (6): 101 - 104.
- (31) 张宏翔. 环境税理论和实践——基于西方先进国家的成功经验分析 (M). 北京: 科学出版社 2015.
- (32) 李传轩. 中国环境税法律制度之构建研究 (M). 北京: 法律出版社 2011.
- (33) 王鸿貌. 税收法定原则之再研究 (J). 法学评论 2004 (3): 51 - 59.
- (34) 黎江虹. 中国纳税人权利研究 (M). 北京: 中国检察出版社 2010.
- (35) 丁一. 纳税人权利研究 (M). 北京: 中国社会科学出版社 2013.
- (36) 凌斌. 法治的代价——法律经济学原理批判 (M). 北京: 法律出版社 2012.
- (37) 孙同鹏. 经济立法问题研究——制度变迁与公共选择的视角 (M). 北京: 中国人民大学出版社 2004.
- (38) [英] 庇古. 福利经济学 (M). 朱泱, 等译. 北京: 商务印书馆 2003.
- (39) 谢旭人. 中国税收管理 (M). 北京: 中国税务出版社 2007.
- (40) 杨知文. 实现立法可接受性的法律方法论研究 (J). 中南财经政法大学研究生学报 2007 (2): 111 - 114.
- (41) 江国华. 论立法价值——从“禁鞭尴尬”说起 (J). 法学评论 2005 (6): 82 - 89.
- (42) [美] B·盖伊·彼得斯. 税收政治学 (M). 郭为贵, 黄宁莺, 译. 南京: 江苏人民出版社 2008.
- (43) Tomoko Hosoe. 日本环境税方案现状 (J). 中国能源 2006 (3): 45.
- (44) 叶汝求, 任勇, [德] 厄恩斯特·冯·魏茨察克. 中国环境经济政策研究——环境税、绿色信贷与保险 (M). 北京: 中国环境科学出版社 2011.
- (45) Zhang Bin, Guan Xin. Research on the Legislation of Environmental Taxes in China: Realistic Predicaments and Countermeasures Drawing on International Experience (J). China Legal Science 2015 (4): 40 - 59.
- (46) OECD. 环境经济手段运用指南 (M). 北京: 中国环境科学出版社 1995.
- (47) 杨朝飞, 王金南, 葛察忠, 任勇, 等. 环境经济政策改革与框架 (M). 北京: 中国环境科学出版社 2010.
- (48) 李慧玲. 论环境收入税 (J). 现代法学 2007 (6): 119 - 120.
- (49) David N. Hyman. Public Finance: A Contemporary Application of Theory of Policy 6th. Ed. (M). South - Western College Publishing 1999.
- (50) 许多奇. 论税法量能平等负担原则 (J). 中国法学 2013 (5): 65 - 76.
- (51) 黄茂荣. 法学方法与现代税法 (M). 北京: 北京大学出版社 2011.
- (52) 杨朝飞. 环境保护与环境文化 (M). 北京: 中国政法大学出版社 1994.
- (53) 刘庆国. 纳税人权利保护理论与实务 (M). 北京: 中国检察出版社 2009.
- (54) 熊伟. 纳税人的权利及其实现机制 (J). 兴学报 2004 (3): 27 - 45.
- (55) 张守文. “结构性减税”中的减税权问题 (J). 中国法学 2013 (5): 52 - 64.

( 本文责任编辑 肖新喜 )